

مباحث جاری در حسابداری

جایگاه درس

درس مباحث جاری در حسابداری در نیمسال هفتم توسط دانشجویان حسابداری خوانده میشود .

فصل بندی

فصل ۱ مقدمه – تعریف واژه ها

فصل ۲ نحوه ثبت حسابداری

فصل ۳ حسابداری تغییر قیمتها یا حسابداری آثار تورم

فصل ۴ ساختمان اجاره به شرط تملیک

فصل اول : حسابداری پیمانکاری (تعریف واژه ها)

پیمانکاران معمولاً از حسابداری پیمانکاری استفاده می کنند .

پیمان اعم از کوچک و بزرگ ، یک توافق دو جانبه است که به موجب آن پیمانکار می تواند عملیاتی را تعهد و اجرا نماید . مانند ساختن پل ، ساختمان ، کشتی ، جاده سازی یاریل گذاری راه آهن . پیمانهای بزرگ نیاز به مدت و زمان طولانی برای تکمیل دارند .

تعریف واژه ها

کارفرما : اشخاص حقیقی و یا حقوقی که عملیاتی را برای اجرا و ساخت و ساز به اشخاص دیگری واگذاری می نمایند .

پیمانکار : اشخاص حقیقی و یا حقوقی که عملیاتی را اجرا نماید و طرف دیگر قرارداد می باشند .

قرارداد : توافق بین پیمانکار و کارفرما برای تکمیل و یا ساخت و ساز یک عملیات را قرارداد نامند .

مبلغ قرارداد : رقم توافق شده ای است که کارفرما متعهد می گردد آن را در پایان مدت و یا در مقاطع معین پرداخت نماید .

قرارداد دست دوم : بعضی اوقات پیمانکار دست اول (اصلی) یک بخشی از کار را به پیمانکار دست دوم واگذار می نماید و برای انجام عملیاتی مانند رنگ کاری ، سنگ ریزی کف وغیره با او قرارداد منعقد می نماید در این صورت این قرارداد را دست دوم نامند .

کار گواهی شده : پیمانکار براساس درصد پیشرفت کار در مقاطع مختلف اقدام به تهیه وارسال صورت وضعیت برای کارفرما می نماید . این صورت وضعیتهای باید با تایید دستگاه نظارت ویا ناظر مقیم که از سوی کارفرما تعیین می شود ، برسد . مبلغ کار انجام شده توسط پیمانکار که به تایید دستگاه نظارت برسد ((کار گواهی شده)) نامند .

کار گواهی نشده : اگر پیشرفت عملیات نا مطلوب باشد و به مرحله مورد انتظار نیز نرسد ، اگر چه فعالیت تکمیل وانجام شده است ، لکن بعلت نداشتن کیفیت نایید نخواهد شد . لذا در اصطلاح آن را ((کار گواهی)) نشده)) نامند

قراردادهای امانی : در این موارد پیمانکار بهای تمام شده واقعی را که حاشیه سود به آن اضافه شده باشد قبول می نماید این سود می تواند به شکل رقم ثابت ویا درصدی نسبت به بهای تمام شده باشد . در این قراردادها کارفرما با هزینه های انجام شده ، پیمانکار را مورد بررسی ومدافه قرار می دهد زیرا نسبت به آن حق مالکیت دارد .

قرارداد امانی : پیمانکار سود منطقی دریافت می کند و کارفرما نیز قیمت منطقی پیمان را می پردازد این نوع قرارداد بیشتر برای تولید اشیاء خاص وساخت معمولی انجام می پذیرد مانند تعمیرات اضطراری کشتی ، وسایل نقلیه ، موتور خانه وساختمانهای در زمان جنگ .

قرارداد مقطوع : در این قراردادها ، پیمانکار در مورد مبلغ مقطوع کلی ویا مبلغ معینی برای هر واحد کار با کارفرما توافق می نماید ، لکن در متن قرارداد ماده ای برای جبران خسارت از نظر تطبیق دادن تغییرات قیمت در مواد ودستمزد که در بازار دچار نوسانات شده است ، منظور می نمایند

شاخص : شاخص عددی است که متوسط قیمت هر دوره را نسبت به یک دوره معین که دوره پایه نامیده میشود ، به درصد نشان می دهد .

شاخص کلی : شاخص کلی ، عددی است که متوسط قیمت آحاد بها برای کل اقلام فهرستهای بهای پایه در هر دوره را نسبت به دوره پایه آنها به درصد نشان می دهد .

شاخص سه ماهه : شاخص دوره سه ماهه ، عبارت از شاخصهای کلی ، رشته ای وگروهی در هر یک از دوره های سه ماهه منتهی به پایان ماههای خرداد ، آذر واسفند ماه هر سال است . شاخصهای یاد شده ، توسط سازمان برنامه وبودجه اعلام می شود .

شاخص مبنای پیمان: شاخص مبنای پیمان برای پیمانهایی که با استفاده از فهرستهای پایه منعقد می شوند، برحسب روش پیش بینی شده در پیمان مربوط، مطابق یکی از سه روش زیر می باشد:

الف) شاخص مبنای پیمان، دوره سه ماهه ای است که فهرست بهای مربوط به پیمان براساس قیمت آن دوره محاسبه شده است.

ب) شاخص مبنای پیمان، دوره سه ماهه ای است که پیشنهاد قیمت پیمانکار طی آن دوره تسلیم شده است. در این نوع پیمانها در صورتی که ارجاع کار به روش ترک تشریفات مناقصه باشد، شاخص دوره سه ماهه ای که پیشنهاد نهایی پیمانکار در آن دوره به صورت کتبی تسلیم کارفرما شده باشد، شاخص مبنای پیمان خواهد بود.

ج) شاخص مبنای پیمان برای پیمانهایی که بدون استفاده از فهرستهای پایه منعقد می شوند، شاخص دوره سه ماهه ای است که پیشنهاد قیمت پیمانکار طی آن دوره تسلیم شده باشد.

ضریب تعدیل: ضریب تعدیل برابر است با حاصل نسبت شاخص دوره انجام کار به شاخص مبنای پیمان منهای عدد یک. نتیجه در عدد ۰/۹۵ ضرب می شود، یعنی:

$$۰/۹۵ * (۱ - \text{شاخص مبنای کار} / \text{شاخص دوره انجام کار}) = \text{ضریب تعدیل}$$

شاخص گروهی: شاخص گروهی عددی است که متوسط قیمت آحاد بها برای کل اقلام هر یک از فصول فهرستهای بها ی پایه در هر دوره رانسیب به دوره پایه همان فصل فهرست بها به درصد نشان دهد.

شاخص رشته ای: شاخص رشته ای عددی است که متوسط قیمت آحاد بها برای کل اقلام هر یک از فهرستهای بهای پایه در هر دوره را، نسبت به دوره پایه همان فهرست بها، به درصد نشان می دهد.

دستگاه نظارت: دستگاه نظارت عبارت است از اشخاص حقیقی یا حقوقی که کارفرما به منظور اجرای پیمان تعیین و کتبا به پیمانکار معرفی می نماید.

ناظر مقیم: ناظر مقیم کسی است که از طرف کارفرما یا دستگاه برای نظارت مستقیم در اجرای عملیات کارگاه تعیین و کتبا به پیمانکار معرفی می شود و اصولاً مقیم کارگاه خواهد بود.

کارگاه: مراد از کارگاه و محل کار کلیه اراضی و محلهایی است که عملیات موضوع پیمان در آنها اجرا می گردد.

طرح: مجموعه عملیات منظم و خدمات مشخصی را که طی مدت معین برای نیل به هدفهای برنامه های میان مدت عمرانی و یا تحصیل داراییهای ثابت عمومی انجام پذیرد، طرح گویند.

انواع طرح: بند ۱۰ ماده یک قانون برنامه و بودجه کشور، طرح عمرانی را چنین تعریف نموده است:

طرح عمرانی : منظور مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که براساس مطالعات توجیهی فنی اقتصادی یا اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی طی مدت معین وبا اعتبار معین انجام می شود . وبه سه نوع انتفاعی غیر انتفاعی و مطالعاتی تقسیم می گردد .

- الف) طرح عمرانی انتفاعی - منظور طرحی است که در مدت معقولی پس از شروع به بهره برداری ، علاوه بر تامین هزینه های جاری واستهلاک سرمایه سود متناسبی به تبعیت از سیاست دولت را نیز عاید نماید .
- ب) طرح عمرانی غیر انتفاعی - منظور طرحی است که برای انجام برنامه های رفاه اجتماعی و عملیات زیر بنایی و یا احداث ساختمان و تاسیسات جهت تسهیل کلیه وظایف دولت اجرا می گردد وهدف اصلی آن حصول درآمد نیست .
- ج) طرح مطالعاتی - منظور طرحی است که براساس قرارداد بین سازمان وسایر دستگاههای اجرایی با موسسات علمی ویا مطالعاتی متخصص برای بررسی خاصی اجرا می گردد.

مراحل اجرای طرح

- مرحله اول : مطالعات مقدماتی طرح
- مرحله دوم : ارجاع کار به پیمانکار
- مرحله سوم : انعقاد قرارداد
- مرحله چهارم : اجرای کار
- مرحله پنجم : خاتمه کار

مرحله اول : مطالعات مقدماتی طرح

قبل از انجام و اجرای طرحها می بایست مطالعات مقدماتی درباره آن طرح انجام شود. این مطالعات در زمینه های مختلف و تاثیراتی که آن طرح از لحاظ فرهنگی ، اجتماعی ، اقتصادی بر روی منطقه خواهد گذاشت مورد رسیدگی وبررسی قرار گیرد .

در این تحقیقات وبررسیها ، هدف طرح ، امکانات ومقدورات ومحدودیتها ، نیروی انسانی موجود ، زمان اجرا ، محاسبات اقتصادی ، تجهیزات ، میزان اعتبار مورد نیاز ، مطالعات توجیهی فنی واقتصادی ، آزمایشهای مکانیک خاک ، نقشه برداری ، مخارج دوره طرح ، طرح زمان بندی آن وبه طور کلی بازده سرمایه گذاری را با کمک مهندسین مشاور انجام خواهد گرفت .

مهندسین مشاور پس از مطالعات لازم ، مشخصات کلی را تعیین ونسبت به تهیه نقشه کلی وجزیی آن اقدام نموده ومیزان هزینه های لازم جهت اجرای آن رابراورد می نمایند .

مرحله دوم : ارجاع کار به پیمانکار

اجرای طرحهای عمرانی به دو صورت قرارداد مقطوع و قرارداد امانی اجرا می گردد . معمولاً اجرای طرحهای عمرانی به صورت قرارداد مقطوع به پیمانکار ارجاع می گردد . ارجاع کار به پیمانکار به سه حالت زیر میسر می باشد :

۱- مناقصه عمومی : در این حالت پس از تهیه شدن اسناد و مدارک مناقصه ، و مبلغ پیمان از طریق جراید به اطلاع کلیه پیمانکاران میرسد . پیمانکاران مجاز واجد شرایط بادریافت اسناد و مدارک مناقصه مبلغ پیشنهاد خود را در یک پاکت و مبلغ ضمانتنامه شرکت در مناقصه رادرپاکت دیگر برای دستگاه اجرایی ارسال می نمایند .

۲- مناقصه محدود : در این روش از پیمانکاران ذیصلاح کتبا دعوت به عمل می آید تا در این مناقصه شرکت نمایند و با توجه به ضوابط بند ۱۱ اقدام به تعیین برنده مناقصه مینمایند تا نسبت به عقد قرارداد اقدام لازم صورت پذیرد .

۳- ترک تشریفات مناقصه : طبق مادتين ۸۳ و ۸۴ قانون محاسبات عمومی کشور در مواردی که انجام مناقصه بنابر مصلحت و تشخیص بالاترین مقامات دستگاه اجرایی ممکن و به صرف و صلاح نباشد ، می توان پیمانکار را از طریق ترک تشریفات مناقصه انتخاب نمود .

مرحله سوم : انعقاد قرارداد

در این مرحله دستگاه اجرایی با برنده مناقصه قرارداد منعقد می نماید و اقدامات زیر صورت می پذیرد :

الف) ضمانتنامه یا سپرده شرکت در مناقصه برنده آزاد می گردد.

ب) ۵۰٪ کل پیمان به عنوان ضمانتنامه حسن انجام کار از پیمانکار اخذ می گردد .

ج) پیمان نامه پس از امضاء مبادله می گردد.

در این پیمان نامه موارد زیر ذکر می گردد :

نام طرفین قرارداد ، مبلغ ، مدت و موضوع پیمان ، دوره تضمین ، نظارت در اجرا ، تعدیل آحاد پیمان ، تاییدات و تعهدات پیمانکار ، تعهدات و اختیارات کارفرما ، پیش پرداخت ، کسور وجه الضمان و استرداد ، کسور قانونی ، تحویل موقت و قطعی ، نحوه واریز پیش پرداخت ، جریمه تاخیر ، تغییر مقادیر کار ، کارهای جدید ، تغییرات مدت پیمان ، اختیارات مهندس مقیم

مرحله چهارم : اجرای کار

بعد از انعقاد قرارداد دستگاه اجرایی اقدامات زیر را انجام می دهد :

کلیه زمینها یا محل اجرای کار را در اختیار پیمانکار قرار می دهد .

دستگاه نظارت و ناظر مقیم ، جهت نظارت بر عملیات پیمانکار را کتبا به وی معرفی می نماید . پیمانکار در این مرحله نیز گامهای زیر را بر می دارد :

- رئیس کارگاه را کتبا به کارفرما معرفی می نماید .

- شروع کار را کتبا به کارفرما و دستگاه نظارت اعلام می نماید .
- مسئولیت اجرایی کلیه نقشه ها را به عهده خواهد داشت .

در صورتی که در متن پیمان نامه منع ارجاع به شخص غیر را نداشته باشد می توان قسمتی از کار را به پیمانکار دست دوم واگذار نماید .

کارفرما به منظور تقویت بنیه مالی پیمانکار و تکمیل تجهیزات او جمعا معادل ۲۵٪ مبلغ اولیه پیمان را به عنوان پیش پرداخت به شرح زیر به پیمانکار پرداخت می کند :

الف (معادل ۱۰٪ مبلغ اولیه پیمان بعد از امضاء و مبادله آن .

ب (معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان پس از تهیه حدود ۶۰٪ ماشین آلات مورد نیاز اجرای کار و تجهیز کامل کارگاه .

ج) معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان بعد از آنکه پیمانکار معادل ۲۰٪ مبلغ اولیه پیمان بر طبق صورت وضعیتهای ماهانه کار را انجام داده باشد .

د) معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان بعد از آنکه پیمانکار معادل ۴۰٪ مبلغ اولیه پیمان بر طبق صورت وضعیتهای ماهانه کار را انجام داده باشد .

مبالغ بالا به ترتیب زیر واریز می شود :

□ بابت ۱۰٪ موضوع بند الف از اولین صورت وضعیت به بعد ، تا میزان ۱۲٪ مبلغ ناخالص هر صورت وضعیت کسر خواهد شد بابت بقیه پیش پرداختها طبق تشخیص کارفرما درصدی از مبلغ ناخالص هر صورت وضعیت کسر می گردد به طوری که کلیه مبالغ پیش پرداخت با آخرین صورت وضعیت موقت مستهلک شود .

□ آخرین بخشنامه برای پرداخت پیش پرداخت به پیمانکار حاکی از آن است که پیش پرداخت باید ۲۰٪ کل مبلغ اولیه پیمان باشد ونحوه پرداخت و باز پرداخت آن به شرح زیر است :

الف (۸٪ پس از تحویل زمین به عنوان قسط اول

ب) ۶/۵٪ پس از حمل ۶۰٪ تجهیزات به کارگاه به عنوان قسط دوم

ج) ۵/۵٪ قسط سوم طبق صورت وضعیت بدون احتساب مصالح پای کار بازپرداخت: ۱۴/۵٪ صورت وضعیت ناخالص علاوه بر اقساط اول و دوم بابت اقساط اول و دوم ۸٪ صورت وضعیت ناخالص علاوه بر اقساط اول و دوم بابت قسط سوم .

کارفرما در فبال واریز پیش پرداخت به پیمانکار معادل آن ضمانتنامه دریافت می کند وهنگام کسر اقساط پیش پرداخت از صورت وضعیتها ، کارفرما ضمانتنامه پیش پرداخت را تقلیل می دهد .

پیمانکار در فواصل مختلف با کمک دستگاه نظارت صورت وضعیت کلیه کارهایی که از شروع عملیات تا این تاریخ انجام داده است به علاوه مواد ومصالح پای کار موجود را بر اساس نرخهای منضم به پیمان تقویم می کند. این صورت وضعیتها را در اصطلاح صورت وضعیت موقت نامند و آنها به امضاء دستگاه نظارت و پیمانکار خواهد رسید

کارفرما پس از رسیدگی و اصلاحات پس از کسر کسور زیر بقیه ره به پیمانکار پرداخت می کند :
الف) ۱۰٪ به عنوان سپرده حسن انجام کار

ب) ۵٪ مالیات موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیات مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحات بعدی آن

ج) ۶/۶٪ حق بیمه که ۱/۶٪ آن سهم پیمانکار و ۵٪ آن سهم کارفرما است (درمورد قراردادهای با فهرست بها و طرحهای عمرانی)

د) ۲ در هزار صندوق کارآموزی

و) علی الحساب پرداختی بابت صورت وضعیت

مرحله پنجم : خاتمه کار

طبق ماده ۳۹ ، شرایط عمومی پیمان پس از آنکه ۹۷٪ عملیات موضوع پیمان را طبق مشخصات و نقشه ها و سایر اسناد و مدارک ضمیمه پیمان انجام داد، پیمانکار از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت موضوع پیمان را به کارفرما تسلیم می کند و نماینده خود را برای عضویت در کمیسیون تحویل معرفی می نماید .

دستگاه نظارت مراتب را مورد رسیدگی قرار داده و در صورت تایید باتعیین تاریخ آمادگی کار جهت تحویل ، تقاضای کمیسیون تحویل موقت را از کارفرما می نماید. این کمیسیون مرکب خواهد بود از :

- نماینده کارفرما ، یک نفر - نماینده دستگاه نظارت ، یک نفر

- نماینده پیمانکار ، یک نفر - نماینده ذیحسابی و امور مالی ، یک نفر

دستگاه نظارت در حضور کمیسیون ، آزمایشات لازم را انجام داده و نقایص کار را یادداشت میکند و آن را ضمیمه صورت جلسه می نماید . برای پیمانکار ظرف زمانی معین را مشخص می نمایند که این نقایص را رفع نماید و کار را به طور کامل تحویل دهد . دستگاه نظارت پس از پایان مهلت مقرر از عملیات بازدید بعمل می آورد و در صورت رفع تمام عیوب و نقایص ، گواهی آن صادر و صورت جلسه موقت را امضاء می نماید .

پس از تحویل موقت اقدامات زیر انجام می پذیرد :

- باقی مانده ضمانتنامه پیش پرداخت آزاد می گردد .

- ضمانتنامه حسن انجام کار پیمانکار آزاد می شود .

دستگاه نظارت با نماینده پیمانکار اقدام به تهیه و صورت وضعیت قطعی و نهایی می نماید ، صورت وضعیت قطعی و نهایی حداکثر ظرف ۶ ماه به کارفرما تحویل داده می شود

پس از تصویب صورت وضعیت قطعی و نهایی نصف سپرده حسن انجام کار پیمانکار آزاد می گردد . تحویل قطعی کار پس از رفع کلیه نقایص مندرج در صورت جلسه تحویل موقت انجام می گیرد. و بقیه سپرده حسن انجام کار نیز آزاد می گردد .

هزینه نگهداری در دوره تضمین :

طبق ماده ۴۲ هزینه نگهداری عملیات موضوع پیمان به عهده کارفرما می باشد ولی هزینه های ناشی از نقص عمل پیمانکار به عهده او است .

فصل دوم

نحوه ثبت حسابداری

نظر به اینکه اجرای قراردادهای بلند مدت زمان طولانی لازم دارد تا به پایان برسد ، بنابراین شناسایی سود را با مشکلاتی همراه می سازد . به طور کلی در اصول پذیرفته شده حسابداری ، دو روش برای حسابداری این قبیل قراردادها به کار گرفته می شود :

۱- روش کار تکمیل یافته

۲- روش درصد پیشرفت کار

روش کار تکمیل یافته

در روش کار تکمیل یافته ، سود هنگامی شناسایی می گردد که بخش اعظم عملیات مربوط به قرارداد پایان یافته و مخارج باقیمانده برای تکمیل کار غیر قابل توجه باشد .

در ترازنامه پیمانکار ، مازاد بهای تمام شده انباشته نسبت به صورت وضعیتهای تایید شده مربوط به عنوان دارایی جاری انعکاس می یابد لکن اگر صورت وضعیت تایید شده بیشتر از مخارج باشد ، به عنوان بدهی جاری قلمداد می گردد.

در صورتی که پیمانکار ، قراردادهای متعددی را اجرا می کند ، لازم است بهای تمام شده انباشته و بدهیهای مربوط به هر قرارداد ، جداگانه در ترازنامه انعکاس یابد .

از مزایای این روش این است که اندازه گیریها بر مبنای نتایج واقعی صورت می گیرد و ارقام برآوردی نمی باشد . معایب روش تکمیل یافته آن است که این روش نیز عدم انعکاس فعالیتهای جاری در صورتهای مالی دوره جاری است .

روش درصد پیشرفت کار

در روش درصد پیشرفت کار بر مبنای استدلالات زیر شناسایی درآمد در مقطعی زودتر از تکمیل فرآیند کسب سود، مجاز شناخته شده است:

- ۱- شواهد کافی برای وصول درآمد وجود دارد.
- ۲- عملیات با اطمینانی معقول قابل اندازه گیری است.
- ۳- به کارگیری این روش، موجب اندازه گیری منسبتری از سود دوره های مالی و رعایت مفهوم تطابق هزینه ها با درآمد است، سود به موازات پیشرفت عملیات قرارداد، شناسایی می گردد.

ثبت عملیات حسابداری در ارتباط با مرحله اول

مرحله اول: مخارج مقدماتی طرح: مطالعات مقدماتی طرح به عهده کارفرما بوده، لکن انجام آن به مهندسین مشاور واگذار می گردد.

نحوه ثبت عملیات در دفتر مهندسین مشاور

فرض شود موسسه دولتی الف ارائه خدمات مهندسی جهت طراحی کامل ساختمانها را به مناقصه بگذارند و مهندسین مشاور ب در این مناقصه شرکت نماید. مبلغ این خدمات ۴۰۰۰۰۰۰۰ ریال باشد و شرکت کنندگان در مناقصه باید ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال به عنوان ضمانتنامه شرکت در مناقصه به موسسه دولتی ارائه دهند. نحوه ثبت چنین است:

حساب انتظامی - ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۲۰۰۰۰۰۰۰

حساب انتظامی - وثیقه شرکت در مناقصه ۲۴۰۰۰۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانتنامه ۲۰۰۰۰۰۰۰

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۲۴۰۰۰۰۰۰

$$۲۴۰۰۰۰۰۰ = ۱۲۰\% * ۲۰۰۰۰۰۰۰$$

وثیقه ضمانتنامه نزد بانک (غیر نقدی) برای صدور ضمانتنامه از طرف بانک کارمزدی به مبلغ ۹۵۰۰ بابت صدور ضمانت نامه آ تعلق می گیرد

هزینه کارمزد بانکی ۹۵۰۰

بانک ۹۵۰۰

فرض شود مهندسین مشاور ب برنده مناقصه گردد و با آنها قرارداد منعقد گردد. در متن قرارداد حدود خدمات مهندسی که در چند مرحله انجام می پذیرد روشن می گردد:

الف: مرحله اول، شناسایی و بررسیهای مقدماتی و تهیه گزارش توجیهی و نقشه ها و برآورد های مقدماتی و برنامه کار
ب: مرحله دوم، شامل تهیه طرح و نقشه های اجرایی و محاسبات فنی و برآورد قطعی براساس مصوبات مرحله اول و تهیه آن قسمت از اسناد مناقصه، گزارش مالی و مرحله دوم و برنامه مالی و اجرای کار در مرحله سوم
ج: مرحله سوم، شامل انجام عمل مناقصه و نظارت بر اجرای کار و اظهار نظر در مورد دعاوی احتمالی پیمانکار، تهیه گزارش جامع

حق الزحمه مهندسین مشاور در هر مرحله به شرح زیر پرداخت خواهد شد:

در مرحله اول: ۲۵٪ به عنوان پیش پرداخت در مقابل ضمانتنامه

۲۵٪ حق الزحمه مرحله اول پس از انقضای نصف مدت انجام مرحله اول

۲۵٪ حق الزحمه پس از تسلیم گزارش مرحله اول

بقیه حق الزحمه مرحله اول پس از تصویب گزارش و مدارک کامل آن مرحله

ضمانتنامه ضمانتنامه مربوط به ۲۵٪ پیش پرداخت این مرحله پس از تصویب گزارش مرحله اول آزاد خواهد شد.

ضمانتنامه حسن انجام تعهدات در مورد مهندسین مشاور ۱۰٪ از هر پرداخت به عنوان تضمین حسن انجام کار مهندسین مشاور کسر و نگهداری می شود و در صورت عدم انجام تعهدات مهندس مشاور و یا خاتمه دادن به قرارداد به علت قصور مهندس مشاور در انجام تکالیف به نفع کارفرما ضبط می گردد.

وجه الضمان دریافتی پس از خاتمه هر مرحله و تصویب گزارش آن مرحله آزاد خواهد شد.

در مرحله نظارت بر کار پیمانکاری که به عهده مهندس مشاور واگذار شده باشد، نصف مبلغ تضمین حسن انجام تعهدات در مرحله نظارت پس از خاتمه تحویل موقت کار و تصویب صورت وضعیت قطعی پیمانکار و نصف دیگر آن پس از تحویل قطعی کار مسترد خواهد شد.

مثال ۱-۲- قرارداد منعقد بین مشاور ب با موسسه دولتی الف در سه مرحله به شرح زیر می باشد:

مرحله اول ۲۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال

مرحله دوم ۳۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال

مرحله سوم ۱۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال

- پس از انعقاد قرارداد، ضمانتنامه شرکت در مناقصه باطل می گردد.

- فرض کنیم ۲۵٪ مرحله اول به عنوان پیش پرداخت در قبال ضمانتنامه به مهندسین مشاور پرداخت می گردد و سپس سایر

حق الزحمه ها در مرحله اول پرداخت می شود. نحوه ثبت در دفتر مهندسین مشاور چنین است:

ضمانتنامه $۲۰۰۰۰۰۰۰۰ * \%۲۵ = ۵۰۰۰۰۰۰۰۰$

سپرده نقدی $۵۰۰۰۰۰۰۰۰ * \%۱۰ = ۵۰۰۰۰۰۰۰۰$

$۵۰۰۰۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰۰۰۰ = ۴۵۰۰۰۰۰۰۰$

$۴۵۰۰۰۰۰۰۰ * \%۱۲ = ۵۴۰۰۰۰۰۰۰$

کارمزد بانکی آن ۱۲۰۰۰ ریال است

حساب سپرده نقدی ۵۰۰۰۰۰۰۰

حساب هزینه کارمزد ۱۲۰۰۰

حساب بانک جاری ۲۰۰ ۵۰۱۲۰۰۰

حساب بانک جاری ۲۰۰ ۵۰۰۰۰۰۰۰

حساب پیش دریافتها ۵۰۰۰۰۰۰۰

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۳۵۰۰۰۰۰۰۰

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۴۲۰۰۰۰۰۰۰

حساب انتظامی - ضمانتنامه ۳۵۰۰۰۰۰۰۰

حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۴۲۰۰۰۰۰۰۰

ابطال ضمانتنامه شرکت در مناقصه پس از امضاء قرارداد

اولین صورت وضعیت ارسال می گردد:

$۲۰۰۰۰۰۰۰۰ * \%۲۵ = ۵۰۰۰۰۰۰۰۰$

کسور قانونی در مورد مهندسین مشاور به شرح زیر می باشد:

۱. ۱۰٪ سپرده حسن انجام تعهدات از هر صورت وضعیت به طور نا خالص $۵۰۰۰۰۰۰۰۰ * \%۱۰ = ۵۰۰۰۰۰۰۰۰$

۲. بیمه مکسوره از صورت وضعیت مهندسین به شرح زیر می باشد

۱۲٪ از هر صورت وضعیت حق بیمه سهم کارفرما

۶,۳٪ از هر صورت وضعیت حق بیمه سهم مهندس مشاور

بیمه سهم مهندس مشاور $۱۸۰۰۰۰۰۰۰ * ۶,۳ = ۵۰۰۰۰۰۰۰۰$

۳. مالیات ۵٪ به استناد ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم

$۲۵۰۰۰۰۰۰ * \%۵ = ۵۰۰۰۰۰۰۰۰$

کسر پیش دریافت از هر صورت وضعیت (۱/۳)

دو در هزار صندوق کارآموزی معاف می باشند

هنگام ارسال صورت وضعیت و پرداخت آن توسط کارفرما، ثبت آن در دفتر مهندسین مشاور به شرح زیر است:

حساب کارفرما	۵۰۰۰۰۰۰۰
حساب درآمد حاصله از مطالعات طرح	۵۰۰۰۰۰۰۰
حساب بانک جاری	۲۴۰۳۳۳۳۳
حساب سپرده حسن انجام تعهدات	۵۰۰۰۰۰۰۰
حساب پیش پرداخت مالیات	۲۵۰۰۰۰۰۰
حساب بیمه	۱۸۰۰۰۰۰۰
حساب پیش دریافت	۱۶۶۶۶۶۶۷
حساب کارفرما	۵۰۰۰۰۰۰۰

پرداخت صورت وضعیت دوم بر مبنای ۲۵٪ بعدی مانند اولین پرداختی صورت می پذیرد.

کارفرما ضمانتنامه پیش پرداخت را به میزان هر صورت وضعیت کاهش می دهد

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶۶۶۶۶۶۷

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸۰۰۰۰۰۰۰

حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶۶۶۶۶۶۷

حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه ۱۸۰۰۰۰۰۰۰

$$۱۶۶۶۶۶۶۷ \times ۱۰\% = ۱۶۶۶۶۶۶۷$$

$$۱۶۶۶۶۶۶۷ - ۱۶۶۶۶۶۶۷ = ۱۵۰۰۰۰۰۰۰$$

$$۱۵۰۰۰۰۰۰۰ \times ۱۲۰\% = ۱۸۰۰۰۰۰۰۰$$

ابطال بخشی از ضمانتنامه پیش پرداخت در صورت وضعیت اول

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶۶۶۶۶۶۷

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸۰۰۰۰۰۰۰

حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶۶۶۶۶۶۷

حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸۰۰۰۰۰۰۰

ابطال بخشی از ضمانتنامه پیش پرداخت در صورت وضعیت دوم

آخرین صورت وضعیت مرحله اول برای کارفرما ارسال می گردد .

$$۲۰۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰۰$$

$$۱۰۰۰۰۰۰۰ * ۱۰\% = ۱۰۰۰۰۰۰۰$$

$$۱۰۰۰۰۰۰۰ * ۵\% = ۵۰۰۰۰۰۰$$

$$۱۰۰۰۰۰۰۰ * ۳,۶\% = ۳۶۰۰۰۰۰$$

$$۵۰۰۰۰۰۰۰ - (۲ * ۱۶۶۶۶۶۶۷) = ۱۶۶۶۶۶۶۶$$

ثبت صورت وضعیت مرحله اول

حساب کار فرما ۱۰۰۰۰۰۰۰۰

حساب درآمد حاصله از مطالعات طرح ۱۰۰۰۰۰۰۰۰

حساب بانک ۶۴۷۳۳۳۳۴

حساب سپرده حسن انجام تعهدات ۱۰۰۰۰۰۰۰۰

حساب پیش پرداخت مالیات ۵۰۰۰۰۰۰۰

حساب بیمه ۳۶۰۰۰۰۰۰

حساب پیش دریافت ۱۶۶۶۶۶۶۶

حساب کارفرما ۱۰۰۰۰۰۰۰۰

با پرداخت آخرین صورت وضعیت مرحله اول و تصویب گزارش آن توسط کارفرما ، ضمانتنامه پیش پرداخت ابطال می گردد و وجه الضمان آیین مرحله آزاد می شود . نحوه ثبت در دفاتر مهندسین مشاور چنین است :

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶۶۶۶۶۶۶

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸۰۰۰۰۰۰۰

حساب انتظامی ضمانتنامه ۱۶۶۶۶۶۶۶

حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه ۱۸۰۰۰۰۰۰۰

حساب بانک ۵۰۰۰۰۰۰۰

حساب سپرده نقدی ۵۰۰۰۰۰۰۰

(واریز سپرده نقدی به حساب جاری مهندسین مشاور)

حسابداری پیمانکاری

پس از آنکه کارفرما از طریق آگهی مناقصه، پیمانکاران را برای شرکت در مناقصه دعوت نمود هر پیمانکار در صورت تمایل به کارفرما مراجعه و اسناد و مدارک مناقصه را از کارفرما یا مهندسین مشاور خریداری می نماید تا آن را به قسمت مهندسی خود (متروور) ارجاع نموده و برآورد قیمت نماید.

مرحله سوم: انعقاد قرارداد

پس از آنکه دستگاه مناقصه گزار، مناقصه را برگزار و آقای X را با رقم پیشنهادی به عنوان برنده اول اعلام نمود و آقای X (پیمانکار) حاضر به انعقاد قرارداد شد و پیمان نامه بین دو طرف مبادله گردید، پیمانکار باید اقدامات زیر را انجام دهد.

۱- سپردن ۵٪ مبلغ پیمان به عنوان ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما

۲- کلیه هزینه های قبلی را که ارتباط با این پیمان انجام شده است به حساب آن پیمان منتقل نماید

۳- پیمانکار برای هر یک از پیمانها، حساب جداگانه ای نگهداری می کند، با این کار تسهیلاتی برای محاسبه سود یا زیان هر یک از پیمانها فراهم می شود.

۴- برای سپردن ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما، پیمانکار به بانک مراجعه می فرماید و تقاضای مبلغ ضمانتنامه می نماید طبق تبصره ۱ ماده ۳ آیین نامه صدور ضمانتنامه از طرف بانکها، پیمانکار باید ۱۰٪ مبلغ ضمانتنامه را نقداً به حساب بانک واریز نماید و برای بقیه آن ۱۲۰٪ وثیقه غیر نقدی به بانک بسپارد

۵- در صورتی که آقای X (پیمانکار) در این مناقصه برنده نگردد کلیه هزینه شرکت در مناقصه و کارمزد بانکی ضمانتنامه شرکت در مناقصه به حساب اداری و تشکیلاتی پیمانکار منتقل می گردد
تضمین شرکت در مناقصه به صورت ضمانتنامه بانکی با مدت اعتبار سه ماه پس از تاریخ افتتاح پیشنهاد مناقصه است که همراه با پیشنهاد قیمت از طرف پیمانکار به مناقصه گزار تسلیم می شود و به درخواست مناقصه گزار حداکثر سه ماه دیگر قابل تمدید است.

۶- پس از امضاء قرارداد، طبق مفاد پیمان و براساس تصویب نامه، پیش پرداخت و تادیه آن برای طرحهای عمرانی و برای کارهای پیمانکاری برابر ۲۰٪ است که به شرح ذیل در وجه پیمانکار پرداخت می شود:

□ الف) قسط اول معادل ۸٪ مبلغ اولیه پیمان بلافاصله پس از تحویل زمین

□ ب) قسط دوم معادل ۶,۶٪ مبلغ اولیه پیمان پس از حمل ۶۰٪ از تجهیزات و ماشین آلات به کارگاه

□ ج) معادل ۵,۵٪ مبلغ اولیه پیمان پس از دریافت صورت وضعیتهای ماهانه (بدون احتساب مصالح پای کار) با

توجه کارانجام شده.

مرحله چهارم: اجرای عملیات

معمولا دفتر مرکزی پیمانکار دور از کارگاه اجرای عملیاتی است. اکثر هزینه های هر پیمان نیز در کارگاه انجام می پذیرد، شماره کارگاه همان شماره پیمان است و دفتر مرکزی از طریق تنخواه گردان کارگاه، هزینه ها را کنترل می نماید.

هزینه های کارگاه به دو دسته تسیم می شود:

هزینه های جاری

هزینه های سرمایه ای

هزینه های جاری کارگاه عبارتند از:

الف) پرداخت دستمزد کارگران

ب) پرداخت حقوق سرپرستان روسای کارگاه

ج) پرداخت مواد و مصالح ضروری

د) سایر هزینه های دیگر کارگاه

پرداخت دستمزد کارگران به دو صورت خالص و یا ناخالص مطرح می گردد.

رویه حسابداری در پیمانکاری

حسابهای مهمی که در پیمانکاری مورد استفاده قرار می گیرند عبارتند از

۱- مواد: مواد هر پیمان از طرق زیر تامین می گردد:

الف) خرید مستقیم

ب) ارسال مواد از انبار مرکزی

ج) جابجایی مواد و مصالح در انبار کارگاه

۲- دستمزد: پیمانها در کارگاه عملیات ساخت و ساز را انجام می دهند نیروی انسانی به کار گرفته شده در هر پیمان را دستمزد مستقیم می نامند، که بهای انجام شده برای این نیروی انسانی به حساب پیمانکار بدهکار می گردد

پرداخت دستمزد به دو صورت انجام می گیرد:

الف) براساس کارت کارکرد کارگردان در کارگاه نسبت به پرداخت دستمزد آنها اقدام می گردد

ب) در صورتی که دفتر مرکزی نزدیک کارگاههای عملیاتی باشد دفتر مرکزی لیست دستمزد کارگران را جداگانه تهیه نموده آن را برای پرداخت به کارگاه ارسال می نماید در این صورت جمع مبلغ دستمزد هر پیمان به ترتیب به حساب آن پیمان بدهکار می شود.

۳- سربار: معمولا برای سرشکن کردن سربار نسبتی وجود ندارد زیرا بیشتر هزینه ها مانند روشنایی، نیرو و... به حساب پیمان سرشکن می گردد

ماشین آلات: برای استفاده از ماشین آلات دو روش وجود دارد

الف) بهای تمام شده ماشین آلات بکار گرفته شده به حساب آن پیمان منظور گردد، در این حالت ارزش دفتری ماشین آلات به حساب پیمان بدهکار می شود. در پایان دوره ماشین آلات تجدید ارزیابی می گردد و بهای تمام شده ارزیابی شده به بستانکار پیمان منظور خواهد شد. در موارد خاص (ماشین آلات مستهلک) ارزش ماشین آلات مستهلک شده به عنوان مانده افتتاحیه به حساب پیمان منتقل می گردد.

ب) روش دیگر اینست که استهلاک ماشین آلات بر اساس یکی از روشهای متداول استهلاک در حسابداری محاسبه گردیده و به حساب پیمان بدهکار می شود در این روش حسابی به نام ((حساب تعمیرات و یا نگهداری ماشین آلات)) افتتاح شده و کلیه هزینه های جاری ماشین آلات به این حساب بدهکار گردیده و سپس با روش ثابتی به حساب پیمان بدهکار و سر شکن خواهد شد.

تنظیم صورت وضعیت و ارسال آن برای کارفرما

پیمانکار با کمک دستگاه نظارت، صورت تمام کارهاییکه از آغاز عملیات تا تاریخ تهیه صورت وضعیت انجام شده است و همچنین مواد و مصالح لازم برای اجرای پیمان که در پای کار موجود باشد براساس نرخ های منضم به پیمان ارزیابی می نماید و به کارفرما ارسال می کند در این صورت وضعیتها جنبه موقت داشته لکن صورت وضعیت قطعی پس از تحویل موقت تهیه خواهد شد

پرداخت صورت وضعیت دوم

صورت وضعیت دوم نشان دهنده کارهای انجام شده پیمانکار از آغاز تا این تاریخ است، لذا باید جمع ارقام مندرج در صورت وضعیت اول از این صورت وضعیت کسر گردد تا کارکرد پیمانکار از صورت وضعیت اول به دست آید.

گاهی اوقات پیمانکار نیاز به نقدینگی دارد و چون تایید صورت وضعیت توسط دستگاه نظارت به طول می انجامد، لذا از کارفرما تقاضای علی الحساب می نماید که کارفرما با ۱/۴ آن موافقت می نماید در این حالت ذیحساب دستگاه اجرایی پس از کسر ۵٪ مالیات اقدام به پرداخت می نماید و در پرداخت نهایی صورت وضعیت دوم، آن را کسر می نماید.

انجام هزینه های مربوط با پیمان

بعضی اوقات دفتر مرکزی هزینه هایی را در ارتباط با پیمان خاصی انجام میدهد که باید این هزینه ها به حساب آن پیمان منظور گردد. این هزینه هائی که می تواند هزینه های جاری و یا هزینه های سرمایه ای باشد.

مرحله پنجم : خاتمه

وقتی که ۹۷٪ کار به پایان رسید پیمانکار تقاضای تحویل موقت می نماید و صورت جلسه تحویل موقت بین پیمانکار دستگاه نظارت و کارفرما امضاء گردیده و چنانچه پیمان نواقصی نداشت پیمانکار باید مفاصا حساب بیمه را بکارفرما اعطا نماید تا ضمانتنامه انجام تعهدات آن آزاد گردد

جرایم دیرکرد و سایر جریمه ها

چنانچه پیمانکار در اجرای پیمان مشمول پرداخت جریمه و یا خسارت گردد تمام این جرایم و خسارات عینا به پیمان سرشکن می گردد .

هزینه های بعد از تحویل موقت

از فاصله تحویل موقت و قطعی چنانچه نواقصی در کار پیدا گردد باید هزینه رفع نواقص توسط پیمانکار تقبل شود این گونه هزینه ها به حساب پیمان منظور خواهد شد .

پس از اخذ مفاصا حساب بیمه و ارائه آن به کارفرما ، سپرده نقدی ضمانتنامه ها آزاد می شود و کارفرما ضمانتنامه انجام تعهدات پیمانکار را ابطال می نماید .

بستن حساب صندوق کار آموزی به پیمان

مانده حساب صندوق کار آموزی عینا به حساب پیمان بسته می شود و این حساب جزء مخارج پیمان تلقی می گردد .

تهیه صورت وضعیت قطعی ونهایی

پس از آنکه تحویل موقت انجام گرفت ، دستگاه نظارت و پیمانکار اقدام به تهیه صورت وضعیت قطعی ونهایی نموده و آن را برای کارفرما ارسال می نماید . این صورت وضعیت مبنای پرداخت قطعی محاسبات بوده و تصفیه نهایی با آن انجام می پذیرد . کارفرما پس از آنکه صورت وضعیت قطعی پیمانکار را تصویب نمود ، ۵۰٪ از سپرده های حسن انجام کار پیمانکار را آزاد می کند .

تحويل قطعی

طبق ماده ۴۱ پیمان در پایان دوره تضمین مندرج در ماده ۵ پیمان، کارفرما به تقاضای پیمانکار اعضای کمیسیون تحويل قطعی و همچنین تاریخ تشکیل کمیسیون را تعیین و به پیمانکار ابلاغ می نماید. کمیسیون پس از بازدید از کارها در صورتی که پیمان انجام شده هیچ گونه عیب و نقضی نداشته باشد، تحويل قطعی را انجام خواهد داد و صورتجلسه تحويل قطعی تنظیم می گردد و تحويل قطعی صورت می گیرد. کار فرما ۵۰٪ دیگر سپرده حسن انجام کار را آزاد می نماید

محاسبه سود در پیمانهای تکمیل یافته

در پایان کار، پیمانکار نسبت به انبار گردانی از انبار کارگاه اقدام می نماید و پس از قیمت گذاری موجودی مواد و مصالح و یا سایر اقلام مصرف نشده، جمع این اقلام را به حساب پیمان بستانکار می کند. ضمناً در مورد موجودی مواد و مصالح پای کار به همین نحو عمل خواهد نمود.

مخارج واقعی حساب پیمان - کار گواهی شده = سود (یا زیان) پیمان

حال این سود یا زیان به حساب سود یا زیان شرکت انتقال می یابد.

فرض شود موجودی انبار و مصالح داخل انبار ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و موجودی مواد و مصالح پای کار ۳۰۰۰۰۰۰ ریال باشد نحوه بیت در دفاتر چنین است:

موجودی مواد مصالح ۱۳۰۰۰۰۰۰

حساب پیمان ۱۳۰۰۰۰۰۰

(۱۰۰۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰۰۰)

محاسبه سود پیمان ناتمام

در پیمانهای بزرگ رقم دقیق سود فقط بعد از تکمیل کار مشخص می گردد. پیمانهای ناتمام را به عنوان کار در جریان ساخت می نامند و به بهای تمام شده ارزش گذاری می شود، و سود در آن دخالت ندارد. در این حالت، هیچ سودی نباید به حساب سود و زیان شرکت نسبت به پیمانهای ناتمام انتقال داده شود. اگر چنین موردی وجود داشته باشد ممکن است نوسانات زیادی در حساب سود و زیان ایجاد کرده و آن را دچار دگرگونی شدید نماید.

به طور مثال، ممکن است علیرغم سود آور بودن فعالیت سال، حساب سود و زیان در پیمانهای ناتمام زیان نشان بدهد.

ثانیا- نتیجه عملکرد از سالی به سال دیگر متفاوت خواهد بود

ثالثا- اگر سود بعد از تکمیل پیمان مشخص و معین گردد، نرخ مالیات بیشتری باید پرداخت شود. به لحاظ وجود این موانع، مناسب آن است که کل سود در یک سال نشان داده نشود.

ماهیت سود

۱- اگر پیمان اخیراً شروع شده باشد و کار تکمیل یافته ۱/۴ یا کمتر از ۱/۴ از کل پیمان باشد هیچ سودی نباید به حساب سود و زیان انتقال یابد.

۲- اگر پیمان به طور منطقی پیشرفت داشته باشد و دستگاه نظارت کارفرما آن کار را به بیش از ۱/۴ تا کمتر از نصف تأیید و گواهی نماید، باید ۱/۳ از سود ظاهری را به حساب سود و زیان بستانکار نمود. این رقم با نسبت وجوه دریافتی از کارفرما به کارگواهی شده تعدیل خواهد یافت.

سود ظاهری = کارگواهی شده - بهای تمام شده کارگواهی شده

سود تعدیل شده = سود ظاهری * ۲/۳ * (کارگواهی شده / وجوه دریافتی از کارفرما).

۳- اگر بیشتر از نصف پیمان نزدیک به تکمیل باشد، می توان ۲/۳ سود ظاهری و یا درصد دیگری بر مبنای وجوه نقد دریافتی به حساب سود و زیان بستانکار نمود.

سود تعدیل شده = سود ظاهری * ۲/۳ * (کارگواهی شده / وجوه دریافتی از کارفرما)

در مورد دوم، ۲/۳ و در مورد سوم، ۱/۳ سود بیشتر برای پیش آمدهای آتی مانند جریمه باقی میماند تا به نحوی بهای تمام شده یا زیانها را پوشش دهد.

کار در جریان ساخت

کار در جریان ساخت شامل ارزش کارگواهی شده و بهای تمام شده کارگواهی شده و کارگواهی نشده می باشد. موقعی که کمتر از ۱/۳ کار تکمیل شده باشد مخارج خالص که تا آن تاریخ انجام شده است باید به ارزش کار در جریان منتقل گردد. مخارج خالص شامل مخارج ناخالص منهای ارزش مواد یا ماشین آلات در پایان سال است. در هنگام پیشرفت کار یا نزدیک اتمام کار:

کار در جریان ساخت (wip) = مخارج خالص + سودی که به این حساب بستانکار می شود .

مثال: یک شرکت پیمانکاری در سال X فقط یک پیمان داشت که ارزش آن ۵ میلیون ریال ایت مواد و مصالح و ماشین آلات به پیمان ارسال می گردد. ماشین آلاتی به ارزش ۵۰۰۰۰ ریال و مواد و مصالح به ارزش ۴۰۰۰۰ ریال در یک تصادف از بین رفت در تاریخ X/۱۲/۲۹، ماشین آلاتی به ارزش ۵۰۰۰۰ ریال به انبار برگشت ارزش کارگواهی نشده اما تمام شده مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال و موجودی مواد و مصالح به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال در پای کار می باشد استهلاك ماشین آلات ۱۰٪ می باشد اطلاعات زیر در دست است:

سهم عادی	۱۲۰۰۰۰۰	حساب پیمان :
بستانکاران	۱۰۰۰۰۰	مواد و مصالح
زمین و ساختمان	۴۳۰۰۰۰	هزینه ها
وجوه نقد	۲۵۰۰۰۰	ماشین آلات
		دستمزد
		وجوه دریافتی معادل ۸۰٪ کار گواهی شده
		۲۰۰۰۰۰۰ ریال

مطلوبست : حساب پیمان و ترازنامه شرکت راتپیه نماید .

حساب پیمان

مواد و مصالح	۹۰۰۰۰۰	نقل از حساب سود و زیان :
ماشین آلات	۲۵۰۰۰۰	ماشین آلات منهدم شده
دستمزد مستقیم	۱۴۰۰۰۰۰	مواد و مصالح منهدم شده
هزینه ها	۷۰۰۰۰	ماشین آلات مرجوعی
حساب سود و زیان ظاهری	۲۱۰۰۰۰	کسر مگردد استهلاك ۱۰٪ (۵۰۰۰)
		موجودی مواد و مصالح پایان دوره
		موجودی ماشین الات پایان دوره
		کار در جریان ساخت :
		کار گواهی شده
		$۲۰۰۰۰۰۰ * ۱۰۰ / ۸۰$
		کار گواهی نشده
		۲۰۰۰۰
توازن	۲۸۳۰۰۰۰	توازن
حساب سود و زیان	۱۱۲۰۰۰	حساب سود ظاهری
	$۲۱۰۰۰۰ * ۲ / ۳ * ۸۰$	
مانده/اندوخته	۹۸۰۰۰	
توازن	۲۱۰۰۰۰	توازن

شرکت پیمانکاری
ترازنامه به تاریخ ۱۴/۲۹/۹۰

حقوق صاحبان سهام:	دارائیهای بلند مدت:
۱۲۰۰۰۰۰ سرمایه - سهام عادی	۴۳۰۰۰۰ زمین و ساختمان
۱۱۲۰۰۰ حساب سود و زیان	۴۵۰۰۰ ماشین آلات در انبار
(۹۰۰۰۰) کسر می گردد: زیان	۱۳۵۰۰۰ ماشین آلات در پیمان
۲۲۰۰۰	۱۸۰۰۰۰
	دارائیهای جاری:
۱۲۲۲۰۰۰ جمع حقوق صاحبان سهام	۴۰۰۰۰ موجودی مواد و مصالح و انبار
بهیهای جاری:	کار در جریان ساخت:
۱۰۰۰۰۰ بستانکاران	۲۵۰۰۰۰۰ کار گواهی شده
	۲۰۰۰۰ کار گواهی نشده
	۲۵۲۰۰۰۰ جمع
	۲۰۰۰۰۰۰ کسر می گردد وجوه دریافتی
	۵۲۰۰۰۰ جمع
	کسر می گردد: اندوخته (۹۸۰۰۰)
	۴۲۲۰۰۰ کار در جریان ساخت:
	۲۵۰۰۰۰ وجوه نقد
۱۳۲۲۰۰۰ توازن	۱۳۲۲۰۰۰ توازن

موجودی ماشین آلات در پایان دوره

۲۵۰۰۰۰	ارزش ماشین آلات
۵۰۰۰۰	ماشین آلات منهدم شده
۵۰۰۰۰	ماشین آلات مرجوعی
(۱۰۰۰۰۰) ریال	
۱۵۰۰۰۰	ارزش اولیه ماشین آلات در پایان دوره
(۱۵۰۰۰)	استهلاک ۱۰٪ * ۱۵۰۰۰۰
<u>۱۳۵۰۰۰</u>	ارزش ماشین آلات پس از کسر استهلاک

محاسبه سود پیمانهای ناتمام براساس مخارج برآوردی

در این روش اگر براساس ماده ۳۰ و ۲۹ پیمان، کارهای جدیدی از سوی کارفرما ارجاع شود و یا تغییراتی در مقادیر کار داده شده به عمل آید (طبق ماده ۳۰ پیمان کارفرما می تواند ۲۵٪ مبلغ اولیه پیمان کار اضافی ارجاع نماید) این موارد به حساب اولیه پیمان اضافه می شود. حال پیمانکار باید برای اتمام این پیمان مخارج برآوردی آن را تعیین نماید تا بتواند سود زیان پیمان ناتمام را به دست آورد.

مبلغ کارهای جدید + ارزش تغییرات مقادیر کارها + مبلغ اولیه پیمان = مبلغ کل پیمان
مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان + مخارج واقعی = کل مخارج برآوردی
کل مخارج برآوردی - مبلغ کل پیمان = سود کل برآوردی پیمان

حال باید این سود را بر حسب درصد پیشرفت پیمان تعدیل نمود که معمولاً با دو روش اندازه گیری می شود:

روش اول: نسب مخارج واقعی به کل مخارج برآوردی
سود کل برآوردی پیمان * (کل مخارج برآوردی / مخارج واقعی) * (کار گواهی شده / وجوه دریافتی)
سود تعدیل شده =
روش دوم: نسبت ارزش کار گواهی شده به مبلغ کل پیمان
سود کل برآوردی پیمان * (مبلغ کل پیمان / ارزش کار گواهی شده) * (کار گواهی شده / وجوه دریافتی)
سود تعدیل شده =

صورت‌های مالی در شرکت‌های پیمانکاری ساختمانی

صورت‌های مالی در شرکت‌های پیمانکاری شامل:

- ۱- صورت سود و زیان که نشان‌دهنده عملکرد شرکت در یکسال مالی و یا یک دوره مالی است
- ۲- ترازنامه - صورت وضعیت مالی

تمرین ۵) اطلاعات زیر در ارتباط با پیمان شماره ۲۰ که در اول فروردین ماه شروع شده است ، وجود دارد :

بهای پیمان	۵۰۰۰۰۰ ریال
ماشین آلات	۳۰۰۰۰ ریال
مواد ومصالح	۱۷۰۶۰۰ ریال
دستمزد	۱۴۸۷۵۰ ریال
سربار	۸۲۴۰ ریال
مواد برگشتی به انبار	۱۶۰۰ ریال
موجودی مواد ومصالح پایان دوره	۳۷۰۰ ریال
ماشین آلات در پایان دوره	۲۲۰۰۰ ریال
هزینه های مستقیم	۶۳۳۰ ریال
دستمزد معوق	۵۳۸۰ ریال
کار گواهی نشده	۹۰۰۰ ریال
ارزش کار گواهی شده	۳۹۰۰۰۰ ریال
وجوه در یافتی از کارفرما	۳۵۱۰۰۰ ریال

مطلوبست : تهیه حساب پیمان ، حساب سود و زیان ، کار در جریان ساخت ، نشان دادن پیمان در ترازنامه .

۱۶۰۰	مواد برگشتی	۱۷۰۶۰۰	مواد ومصالح
۳۷۰۰	موجودی مواد	۱۴۸۷۵۰	دستمزد
۲۲۰۰۰	ماشین آلات	۵۳۸۰	دستمزد معوق
۳۴۲۰۰	بهای تمام شده	۸۲۴۰	سربار
۳۴۲۰۰	سود تعدیل شده	۳۰۰۰۰	ماشین آلات
		۶۳۳۰	هزینه های مستقیم
		۳۶۹۳۰۰	جمع
		۳۴۲۰۰	سود تعدیل شده
۴۰۳۵۰۰	توازن	۴۰۳۵۰۰	توازن

حساب پیمان شماره ۲۰
صورت سود و زیان

۳۹۰۰۰۰	حساب کار گواهی شده
	بهای تمام شده کار گواهی شده:
۳۶۹۳۰۰	مخارج واقعی
	کسر شود:
۱۶۰۰	مواد برگشتی
۳۷۰۰	موجودی مواد پایان دوره
۲۲۰۰۰	ماشین آلات
۹۰۰۰	ارزش کار گواهی نشده
۳۶۳۰۰	جمع
۳۳۳۰۰۰	بهای تمام شده کار گواهی شده
۵۷۰۰۰	سود ظاهری

از آنجا که ارزش کار گواهی شده بیشتر از نصف پیمان است ، پس برای تعدیل سود ظاهری از ۲/۳ (دوسوم) آن استفاده می کنیم .

$$\text{سود تعدیل شده } ۳۴۲۰۰ = (۳۵۱۰۰۰ / ۳۹۰۰۰۰) * ۲/۳ * ۵۷۰۰۰$$

ترازنامه

۵۳۸۰	بدهیهای جاری: دستمزد معوق	
		دارایی های بلند مدت:
		ماشین آلات خالص ۲۲۰۰۰
		دادایی های جاری:
		مواد ۵۳۰۰
		کار در جریان ساخت:
		کار گواهی شده ۳۹۰۰۰۰
		کار گواهی نشده ۹۰۰۰
		جمع ۳۹۹۰۰۰
		کسر شود: اندوخته ۲۲۸۰۰
		جمع ۳۷۶۲۰۰
		کسر می گردد:
		وجوه دریافتی ۳۵۱۰۰۰
		کاردر جریان ساخت ۲۵۲۰۰

مسئله ۵) شرکت پیمانکاری دادگستر پیمانی را برای اجرای ساخت به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال از موسسه دولتی الف قبول نمود . در خلال سال مخارج زیر انجام گرفت .

مواد ومصالح ۱۲۰۰۰۰۰ ماشین آلات ۳۰۰۰۰۰

دستمزد مستقیم ۱۵۰۰۰۰۰ سایر هزینه ها ۹۰۰۰۰۰

در پایان سال ماشین آلات و مواد ومصالح موجود به ترتیب برابر ۲۰۰۰۰۰۰ ریال و ۵۰۰۰۰۰ ریال بود کار گواهی شده طی سال کلا ۴۰۰۰۰۰۰ ریال بود ارزش کار گواهی نشده در پایان سال ۱۵۰۰۰۰۰ ریال بوده است . کارفرما ۹۰٪ از کار گواهی شده را پرداخت می نماید .

مطلوبست : تهیه حساب پیمان ، تهیه صورت سود و زیان و تعیین مبلغ سودی که باید به حساب صورت سود و زیان شرکت انتقال یابد

حساب پیمان

۵۰۰۰۰	موجودی مواد	۱۲۰۰۰۰۰	مواد ومصالح
۲۰۰۰۰۰	ماشین آلات	۱۵۰۰۰۰۰	دستمزد مستقیم
	مانده کار در جریان ساخت:	۳۰۰۰۰۰	ماشین آلات
۳۶۵۰۰۰۰	بهای تمام شده	۹۰۰۰۰۰	سایر هزینه ها
۱۵۰۰۰۰	سود تعدیل شده	۳۹۰۰۰۰۰	جمع
		۱۵۰۰۰۰	سود تعدیل شده
۳۸۰۰۰۰۰			
۴۰۵۰۰۰۰	توازن	۴۰۵۰۰۰۰	توازن

شرکت دادگستری
صورت سود و زیان
منتهی به پایان سال

۴۰۰۰۰۰۰	حساب کار گواهی شده
	بهای تمام شده کار گواهی شده :
۳۹۰۰۰۰۰	مخارج واقعی
	کسر می شود :
۵۰۰۰۰	موجودی مواد
۲۰۰۰۰۰	ماشین آلات
(۴۰۰۰۰۰)	ارزش کار گواهی نشده ۱۵۰۰۰۰ (۴۰۰۰۰۰)
۳۵۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کار گواهی شده
۵۰۰۰۰۰	سود ظاهری
۵۰۰۰۰۰ * ۱/۳ * ۹۰٪ * ۵۰۰۰۰۰	سود تعدیل شده ۱۵۰۰۰۰ - ۱/۳ * ۹۰٪ * ۵۰۰۰۰۰
	مبلغ سودی که باید به حساب صورت سود و زیان شرکت منتقل شود .

فصل سوم

حسابداری تغییر قیمتها یا حسابداری آثار تورم

تورم را یا به عنوان افزایش در سطح عمومی قیمتها یا کاهش قدرت خرید پول تعریف نموده اند .

تورم یکی از مفاهیم علم اقتصاد است که همه کشور های جهان از قبل یا بعد از جنگ بین الملل دوم به آن مبتلا شده اند لکن صاحب نظران اقتصادی تعریف واحدی برای آن ندارند .

علت اساسی تعریف فقدان واحد وهمه پسند برای تورم اینست که اگر اقتصاد دانان دقیقاً تورم را مورد بررسی قرار دهند ، نمی توانند تعریف جامعی ارائه دهند . بدین لحاظ صدها تعریف متناقض و مکمل هم از تورم آمده است که بحث درباره تورم را مبهم می سازد . تعریف زیر نمونه ای از شناخت تورم است :

در سالهای جنگ بین الملل اول ، تورم را تعبیر انتشار پول دانسته اند .

لرنر تورم را ازدیاد تقاضا بر عرضه می داند .

خانم روبنسون انگلیسی وژان مارشال فرانسوی تورم را نوعی افزایش بی حد و نامنظم قیمت‌ها می‌دانند. اگر تورم صعود پیاپی ولا ینقطع قیمت‌ها باشد باید اضافه کرد که صعود قیمت‌ها نتیجه عدم تطابق بین دو جریان پول و کالا است.

به هر حال تورم از هر زاویه ای مورد بررسی قرار گیر اثراتی بر روی صورتهای مالی یک موسسه خواهد داشت. مصرف کنندگان اطلاعات، اصولاً اطلاعات خود را از روی صورتهای مالی موسسه به دست می‌آورند و برای سرمایه گذاری در این موسسات دو مقوله سرمایه و سود را بیشتر از هر چیز دیگر مورد مذاقه قرار می‌دهند، لکن سود را در حسابداری از دو دیدگاه تهیه می‌کنند:

الف) سود برای سهامداران و سرمایه گذاران (دارندگان اوراق قرضه شرکت)

ب) سود و سایر اطلاعات برای بازار موثر

در اقتصاد سود را چنین تعریف می‌کنند که سود همان چیزی است که مردم فکر می‌کنند و آن مبلغی است که در فاصله زمانی معین خرج شود بدون آنکه به اصل ثروت (سرمایه) لطمه ای وارد نماید و به مفهوم ارزش افزوده تلقی می‌گردد.

سود بر مبنای بهای تمام شده تاریخی است. لکن تورم ارزش سود را کاهش و یا افزایش خواهد داد زیرا پول واحد اندازه گیری تمام رویدادهای مالی است و خود پول هم دچار نوسانات می‌شود و صورتهای مالی را که بر آن پایه تهیه شده از حیز انتفاع خارج می‌کند اما در حسابداری فرض مورد قبول ثابت بودن ارزش پول، در طول زمان است که در این زمینه پول را به مفهوم قدرت خرید در نظر می‌گیرند.

سطح عمومی قیمت‌ها عبارت از متوسط وزنی قیمت کل کالاها و خدمات در اقتصاد است. تغییرا در سطح عمومی قیمت‌ها را با شاخص عمومی قیمت‌ها اندازه گیری می‌کنند که پایه آن عدد ۱۰۰ است. شاخص مقایسه سطح قیمت‌های جاری به نسبت سال پایه است

حساب سود – واقعی یا صوری

در اندازه گیری سود شرکتها، تفاوتی بین سود و باز یافت هزینه ها وجود دارد. یک شرکت تجاری فقط موقعی سود تحصیل می‌کند که ارزش کالاهای فروش رفته و یا خدمات ارائه شده آن مزاد بر منابع مصروفه در فرآیند کسب آن سود باشد:

سود = درآمد فروش - بهای تمام کالای فروش رفته

یا

سود = درآمد - هزینه ها

موقعی که سطح عمومی قیمت‌ها به سرعت افزایش می‌یابد، بهای تمام شده و هزینه ها ممکن است به طور قابل ملاحظه ای ارزش اقتصادی جاری مصروفه را کمتر قلمداد نماید در این صورت سودهای ابراز شده، غیر واقعی خواهد بود، از طرف دیگر، فرض ثبات ارزش ممکن است منجر به گزارش سودهای صوری گردد.

به طور خلاصه ، جهان کنونی یک دنیای تورمی است اگر سود را بر فرض عدم تغییر سطح قیمتها اندازه گیری و شناسایی نماییم ، صورتهای مالی شرکت گمراه کننده و خارج از واقعیتها خواهد بود ولی پیامدهای اجتماعی به شرح زیر برای شرکتهای خواهد بود :

پیامدهای اجتماعی

الف) نقدینگی شرکتهای (توانایی پرداخت بدهی ها) ممکن است کاهش یابد.
ب) از زمانی که منابع اقتصادی به مقیاس زیادی بر اساس صورتهای مالی اختصاص می یابد در این تخصیص ممکن است اثرات تورم در گزارشهای مالی نادیده گرفته شود.
ج) گزارش سود های اغراق آمیز ممکن است سبب گردد که نسبتهای منطقی ساختار سرمایه در نظر گرفته نشود.

دو شیوه برای حسابداری تورمی

۱- حسابداری بر مبنای ارزش ثابت:

طبق این روش، بهای تمام شده تاریخی در صورتهای مالی باید طبق ارزش پول جاری که معادل قدرت خرید است ، تعدیل گردد. بدین ترتیب ، تمام اقلام به ارزش جاری بیان می گردد. از این رو یک شاخص عمومی قیمتها برای تبدیل بهای تمام شده به پول جاری به کار گرفته میشود. حسابداری ارزش ثابت اثرات تغییرات در سطح عمومی قیمتها را نشان می دهد.

۲- حسابداری بر مبنای ارزشهای جاری

لین روش با حسابداری بر مبنای ارزش ثابت متفاوت است . این تفاوت در مورد داراییها و هزینه هایی است که در صورتهای مالی به ارزش جاری یا ارزش جایگزینی آن منابع خاص نشان داده می شود .

تعیین شاخص برای حسابداری تورمی

شاخص عددی است که متوسط هر دوره را نسبت به دوره معین که معمولا دوره پایه نامیده می شود نشان می دهد . شاخص دوره های سه ماهه : عبارت از شاخصهای کلی ، رشته ای و گروهی و در هر یک از دوره های سه ماهه منتهی به ماههای خرداد ، شهریور ، آذر و اسفند ماه هر سال است . این شاخص ها توسط بانک مرکزی اعلام می شود .

شاخص عمومی قیمتها : شامل قیمتهای کلی مجموعه متنوعی از کالاها و خدماتی است که در یک جامعه اقتصادی خرید و فروش می شود .

شاخص قیمت مصرف کننده : شامل قیمتهای مجموعه متنوعی از کالاها و خدماتی است که در یک کشور توسط مصرف کنندگان خریداری می شود و قدرت خرید کلی پول را اندازه گیری می کند .

حسابداری بر مبنای واحد پول ثابت

در این روش کلیه ارقام صورتهای مالی که طبق بهای تمام شده تاریخی افشاء شده، پس از تبدیل براساس تغییرات شاخص عمومی قیمتها که بین تاریخهای وقوع معاملات و تاریخ ترازنامه صورت می گیرد، تعدیل و یا به عبارت دیگر همگن می شود.

به منظور تعدیل و تبدیل بهای تمام شده تاریخی به ارزشهای بر مبنای قدرت خرید و یا واحد پول ثابت، بهترین شاخص، شاخص مصرف کنندگان است که می توان از روی نشریات ارگانهای رسمی یا ذیصلاح استخراج کرد که در ایران از روی گزارشات اداره آمار اقتصادی بانک مرکزی به دست می آید.

برای تعدیل و همگن کردن اقلام صورتهای مالی در زمان ترازنامه نسبت به تاریخ معاملات از فرمول زیر استفاده می گردد:

$$\text{شاخص قیمتها در زمان ترازنامه} = \frac{\text{شاخص تعدیل}}{\text{شاخص قیمتها در تاریخ وقوع معاملات}}$$

تبدیل اقلام حساب سود و زیان شرکت به واحد پول ثابت

اقلام عمده تشکیل دهنده در صورت سود و زیان هر شرکتی عبارتست از:

فروش

خرید

بهای تمام شده کالای فروش رفته در سیستم دائمی

هزینه های جاری

هزینه ها و درآمدهای غیر جاری و یا غیر عملیاتی

در ترازنامه باید اقلام آن را به دودسته تقسیم کرد:

اقلام پولی

اقلام غیر پولی

اقلام پولی

اقلامی هستند که در سررسید پرداخت و یا دریافت آن، همان مبلغ مبادله می گردد و تغییرات سطح عمومی قیمتها بر روی آن تاثیری نخواهد گذاشت، لذا آنها به همان واحد پول ثابت گزارش می شوند و نیازی به تعدیل ندارند، اما باید گفت که نگهداری آنها، باعث کاهش قدرت خرید آنها خواهد شد.

به هر حال هنگام تعدیل صورتهای مالی بر مبنای ارزش تاریخی همگن یا واحد پول ثابت ، سود و زیان حاصل از نگهداری ارقام پولی محاسبه شده و در صورت سود و زیان شرکت انعکاس می یابد و نتیجه آن را به ترازنامه تعدیل شده منتقل می نمایند . ارقام پولی شرکت شامل داراییهای پولی و بدهیهای پولی می باشد که باید خالص داراییهای پولی و یا خالص بدهیهای پولی آن محاسبه شود .

محاسبه سود و زیان حاصل از نگهداری ارقام پولی

برای محاسبه سود و زیان حاصل از نگهداری ارقام پولی از دو طریق می توان اقدام نمود :

۱- استفاده از ارقام ترازنامه یعنی مانده های اول و پایان دوره خالص داراییهای پولی یا بدهیهای پولی و شاخصهای آغاز دوره و پایان دوره و متوسط آن

۲- استفاده از ارقام سود و زیان و مانده ارقام پولی آغاز دوره

تبدیل ترازنامه به سطح عمومی قیمتها

ارقام پولی در ترازنامه عینا مانند بهای تمام شده نقل خواهد شد و نیازی به تبدیل و همگن سازی ندارد لکن ارقام غیر پولی در ترازنامه با شاخصهای اعلام شده در زمان خرید تبدیل خواهد شد . در مورد سرمایه و سود انباشته که از سالهای قبل انتقال می یابند هر یک با شاخص اعلام شده خود تبدیل خواهد شد .

تفسیر سود یا زیان حاصل از تغییر قدرت خرید

در ارزیابی اثرات تورم روی یک شرکت خاص ، باید اثرات تورم را روی عملیات داراییهای پولی یا بدهیهای پولی آن شرکت بررسی نماییم .

مسئله ۲) اطلاعات زیر از دفاتر شرکت یاسمن در طول دو سال ۷۳ و ۷۴ استخراج شده است :

۷۴	۷۳	
۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	موجودی کالای آغاز دوره
۵۰۰۰۰۰	۵۵۰۰۰۰	خرید
۱۶۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	موجودی کالای پایان دوره
۶۵۰۰۰	۵۰۰۰۰	هزینه ها
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	هزینه استهلاک و سائط نقلیه
۷۲۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	فروش
-	۵۰۰۰۰	اقلام پولی آغاز دوره
	۱۹۰	شاخص قیمتها در ۷۳/۱/۱
	۲۰۲	شاخص قیمتها در ۷۳/۱۲/۲۹
	۲۱۴	شاخص قیمتها در ۷۴/۱۲/۲۹

شاخص قیمتها در زمان خرید و سائط نقلیه در تاریخ ۷۳/۲/۱ می باشد .

ارزیابی موجودی کالا به روش lifo بوده و افزایش موجودی کالای پایان دوره سال ۷۴ در ارتباط با خریدها که در آن زمان شاخص قیمتها در ابتدای خردادماه می باشد .

موجودی کالای آغاز دوره مربوط به خریدهایی است که در تاریخ ۷۳/۱/۱ انجام گرفته است .

خرید و فروش ها و هزینه ها با متوسط شاخص انجام گرفته است و تغییر شاخص در سراسر سالها به طور یکنواخت و در ماههای مختلف به طور مساوی صورت گرفته است .

مطلوبست : تهیه صورت سود و زیان برای سال ۷۴ براساس شاخص سطح عمومی قیمتها .

پاسخ مسئله)

$$۲۰۸ = ((۲۰۲ + ۲۱۴) / ۲) = \text{متوسط شاخص}$$

$$۲۱۴ + ۲۰۲ = ۱۲ \quad \text{تغییر شاخص در سال ۷۴}$$

$$۱۲ / ۱۲ = ۱ \quad \text{تغییر شاخص در ماه}$$

$$۲۰۲ - ۱۹۰ = ۱۲ \quad \text{تغییر شاخص در طول سال ۷۳}$$

$$۱۲ / ۱۲ = ۱ \quad \text{تغییر شاخص در ماه}$$

$$۱ * ۱ + ۱۹۰ = ۱۹۱ \quad \text{شاخص قیمتها در تاریخ ۷۳/۲/۱}$$

$$۲ * ۱ + ۳۰۲ = ۳۰۴ \quad \text{شاخص قیمتها در ابتدای خردادماه ۷۴}$$

صورت سود و زیان براساس سطح عمومی قیمتها
منتهی به تاریخ ۷۴/۱۲/۱۲

C.M.A	شاخص	H.C	شرح
۷۲۰۱۹۲	<u>۱۲۴</u>	۷۰۰۰۰۰	فروش
	۲۰۸		
			بهای تمام شده کالای فروش رفته :
۱۶۸۹۴۷	<u>۲۱۴</u>	۱۵۰۰۰۰	موجودی کالای آغاز دوره
	۱۹۰		
<u>۵۱۴۴۲۳</u>	<u>۲۱۴</u>	<u>۵۰۰۰۰۰</u>	خرید
	۲۰۸		
۶۸۳۳۷۰		۶۵۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای حاضر به فروش
(۱۷۹۲۳۵)	۲۱۴/۲۰۴، ۲۱۴/۱۹۰	(۱۶۰۰۰۰)	موجودی کالای پایان دوره
<u>۵۰۴۱۳۵</u>		<u>۴۹۰۰۰۰</u>	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲۱۶۰۵۷		۲۱۰۰۰۰	سود ناخالص
۶۶۸۷۵	۲۱۴/۲۰۸	۶۵۰۰۰	هزینه ها
۱۱۲۰۴	۲۱۴/۱۹۱/	۱۰۰۰۰	هزینه استهلاک و سائط نقلیه
(۷۸۰۷۹)		(۷۵۰۰۰)	جمع هزینه ها
۱۳۷۹۷۸		۱۳۵۰۰۰	سود خالص

فصل چهارم

ساختمان اجاره به شرط تملیک

دستور العمل حسابداری اجاره به شرط تملیک

۱- پس از انعقاد قرارداد ، شرکت و یا اشخاص حقیقی اقدام به پیش پرداخت به بانک می نمایند :

XXX حساب پیش پرداخت

XXX حساب بانک

۲- تحویل اموال موضوع اجاره به شرط تملیک به مستاجر

حساب ساختمان اجاره به شرط تملیک (به قیمت تمام شده) XXX

حساب پیش پرداخت هزینه کارمزد XXX

حساب تعهدات - اجاره سرمایه ای XXX

حساب پیش پرداخت XXX

حساب تعهدات اجاره سرمایه ای شامل تسهیلات اعطایی بانک به انضمام هزینه کارمزد بانکی در مدت ۱۵ سال یا ۲۰ سال و یا می باشد .

۳- پرداخت اقساط :

حساب تعهدات - اجاره سرمایه ای XXX

حساب بانکی XXX

پرداخت هر قسط از دو قسمت تشکیل می گردد :

الف) بابت اصل وجوه دریافتی از بانک

ب) بابت هزینه کارمزد اجاره به شرط تملیک

با توجه به مراتب فوق در پایان هر سال و همچنین در پایان هر قرارداد اجاره به شرط تملیک با استفاده از روش محاسباتی ، هزینه کارمزد اجاره به شرط تملیک به شرح زیر محاسبه می گردد :

$$K (K + 1) - L (L + 1)$$

$$r = R.$$

$$N (N + 1)$$

در این فرمول :

r : کارمزد مربوط به هر دوره

R : کل کارمزد اجاره به شرط تملیک

K : تعداد اقساط باقی مانده در ابتدای دوره

L : تعداد اقساط باقیمانده در انتهای دوره

N : تعداد کل اقساط

توضیح اینکه فرمول فوق کلی بوده و محاسبه کارمزد مربوط به هر قسط نیز به وسیله آن امکان پذیر می باشد ، مشروط به آنکه اقساط و فاصله پرداخت آن مساوی باشد :

حساب هزینه کارمزد XXX

حساب پیش پرداخت هزینه کارمزد XXX

(منظور نمودن هزینه کارمزد دوره)

حساب هزینه استهلاک ساختمان اجاره به شرط تملیک XXX

حساب استهلاک انباشته ساختمان اجاره به شرط تملیک XXX

(محاسبه استهلاک یک دوره)

تمرین ۲) شرکت دنیا ساختمانی را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال از تسهیلات بانکی به مدت ۱۵ سال استفاده نمود که در پایان هر ماه مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال اقساط آن را پردازد و در سررسید، ۲۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال بازپرداخت نماید. عمر مفید ساختمان ۱۵ سال می باشد. تاریخ اولین قسط X/۲/۱ می باشد. مطلوبست: ثبت عملیات در دفتر شرکت دنیا، پرداخت اقساط و تعیین هزینه کارمزد و اصلاح حساب.

باتوجه به اینکه کل اقساط پرداختی در طول سال ۲۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال خواهد بود پس مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال در هرماه صحیح نیست مبلغ صحیح هر قسط را محاسبه می کنیم.

تعداد کل اقساط پرداختی $180 = 12 * 15$

مبلغ هر قسط $1250000 = 22500000 / 180$

X/۱/۱ حساب ساختمان اجاره به شرط تملیک ۱۰۰۰۰۰۰۰

حساب پیش پرداخت هزینه کارمزد ۱۲۵۰۰۰۰۰

حساب تعهدات اجاره سرمایه ای ۲۲۵۰۰۰۰۰۰

تحویل و خرید ساختمان:

X/۱/۱ حساب تعهدات اجاره سرمایه ای ۱۲۵۰۰۰۰

بانک پرداخت جاری ۱۲۵۰۰۰۰

(ثبت پرداخت اقساط)

این ثبت تا آخر سال ۱۱ دفعه دیگر تکرار می شود.

محاسبه هزینه استهلاک اجاره به شرط تملیک

$6666667 = 10000000 / 15$

X/۱۲/۲۹ هزینه استهلاک ساختمان اجاره به شرط تملیک ۶۶۶۶۶۶۷

حساب استهلاک انباشته اجاره ۶۶۶۶۶۶۷

به شرط تملیک

(ثبت استهلاک ساختمان)

حساب هزینه کارمزد (X/۱۲/۲۹) ۱۶۰۶۸۱۳۷
حساب پیش پرداخت هزینه کارمزد ۱۶۰۶۸۱۳۷
(منظور نمودن هزینه کارمزد دوره)

محاسبه هزینه کارمزد :

$$r = R * \frac{K(K+1) - L(L+1)}{N(N+1)}$$

$$r = 12500000 * \frac{180(180+1) - 168(168+1)}{180(180+1)}$$
$$r = 12500000 * \frac{32580 - 28392}{32580} = 16068137$$

تالیف :

دکتر حسین کرباسی یزدی

تهیه کننده :

علی اصغر ترابی

